

O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO

Ricardo Lobo Torres

- Professor Titular de Direito
Financeiro na UERJ -

Sumário. 1. GENERALIDADES. 2. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO? 3. O CONCEITO DE TRIBUTO. 3.1. O liberalismo clássico e o Estado Fiscal. 3.2. O positivismo e o Estado Social Fiscal. 3.3. O pluralismo e o Estado Democrático Fiscal. 4. A DEFINIÇÃO DO ART. 3º DO CTN. 5. O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO. 5.1. Característica : as diferenças específicas. 5.2. Dever fundamental. 5.3. Limitação pelas liberdades fundamentais. 5.4. Os princípios constitucionais vinculados à idéia de justiça. 5.4.1. Os primórdios do constitucionalismo. 5.4.2. A ausência dos valores e o positivismo causalista. 5.4.3. Os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do custo/benefício. 5.4.4. A questão do princípio da solidariedade. 5.5. A destinação pública. 5.5.1. O pensamento liberal clássico. 5.5.2. A visão positivista e o art. 4º do CTN. 5.5.3. O retorno à destinação pública e o problema da destinação constitucional. 5.6. O poder específico de legislar. 6. A DEFINIÇÃO PROPOSTA. 7. BIBLIOGRAFIA.

1. GENERALIDADES

O tributo, noção nuclear do Direito Constitucional Tributário, é a categoria básica sobre a qual se edificam os sistemas constitucionais tributários (do nacional ao federado e ao internacional)¹ e a partir da qual se formam as diferenças para com as figuras próximas do preço público e da multa, integrantes do fenômeno da quase-fiscalidade, e das contribuições econômicas e sociais, nos ordenamentos que cuidam da extrafiscalidade e da parafiscalidade. O termo tributo aparece inúmeras vezes na Constituição Tributária, sem qualquer definição: o art. 150, I, veda a exigência ou o aumento do tributo sem lei que o estabeleça; o art. 151, I, proíbe a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o

¹ C. STARCK (“Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff”. *Festschrift für Gerhard Wacke*. Köln, 1972, p. 194) observa que na Constituição Alemã o conceito de imposto (*Steuer*) serve para discriminar a competência dos diversos entes públicos, para regulamentar o orçamento e para proteger os direitos dos cidadãos. Cf. tb. LORITZ, Karl-Georg. “Das Grundgesetz und die Grenzen der Besteuerung”. *NJW* 39 (1/2): 2, 1986.

território nacional; o art. 150, III, dispõe sobre a irretroatividade e a anualidade dos tributos; o art. 150, IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco. De rara complexidade pelas inúmeras funções que exerce no seio da Constituição Tributária, o conceito de tributo há que ser entendido de modo unitário, através de definição que lhe abarque todas as características.²

O conceito de tributo deve ser buscado não só no discurso da Constituição, do Código Tributário Nacional e da doutrina (sistemas tributários objetivos e científicos), como também na riquíssima jurisprudência, que forneceu o balizamento para a compreensão das suas diversas espécies. O trabalho do Supremo Tribunal Federal no Brasil e dos Tribunais Constitucionais em países como a Alemanha, a Áustria, a Espanha e a Itália contribuiu decisivamente para a edificação do conceito de tributo, antecipando-se às definições legais, interpretando-as ou, nos ordenamentos que as omitem, oferecendo a pauta para a sua normatividade.³

2. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO?

Enquanto a Constituição não define o tributo, o Código Tributário Nacional oferece a seguinte definição, no art. 3º: “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. A situação no direito germânico é bastante parecida; enquanto a minuciosa Constituição não define o imposto (*Steuer*), noção que os alemães usam com mais frequência que tributo (*Abgabe*), o Código Tributário (AO 77) estampa esta definição: “Impostos são prestações pecuniárias que não configurem uma contraprestação por um serviço especial, exigidas por uma entidade de direito público, para a obtenção de receitas, de todos os que realizarem o fato ao qual a lei vincula o dever de prestação; a obtenção de receita poderá ser finalidade acessória. Direitos aduaneiros e direitos compensatórios são impostos no sentido desta lei”.⁴

A questão que se coloca, por conseguinte, é esta: a Constituição adotou a definição do Código Tributário Nacional, isto é, *constitucionalizou-se a definição codificada*?

Parece-nos que sim. A complexidade das Constituições modernas levou a se reconhecer, ao lado da legalização dos conceitos constitucionais, a constitucionalização dos conceitos legais, pois a lei fundamental aproveita e incorpora os conceitos e as definições já constantes da legislação ordinária, especialmente os de conteúdo técnico.⁵ Demais disso, a Constituição de 1988, bem com a de 1967, tanto na redação original quanto na emenda de 1969, já encontraram a definição do Código Tributário, pelo que não seria razoável

² Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. “Direito Financeiro. Normas Gerais: Conceituação Genérica de Tributo”. *RDA* 26: 365; C. STARCK, “Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff”, *cit.*, p. 207.

³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “A Interação entre a Lei e a Jurisprudência em Matéria Tributária”. *RT-CDTFP* 3: 7-20, 1993; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *O Conceito de Tributo e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Rio de Janeiro: mim. (PUC), 1996; KIRCHHOF, Paul. “Finanzgewalt und Verfassungsgerichts”. In: STERN, Klaus (Ed.). *40 Jahre Grundgesetz*. München: C. H. Beck, 1990, p. 127; RUPPE, Hans Georg. “Bemerkungen zur Judikatur des österreichischen Verfassungsgerichtshofes in Abgabensachen”. *StuW* 67 (4): 355, 1990; ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1993, p. 107; MARONGIU, Gianni. *I Fondamenti Costituzionali dell’Imposizione Tributaria*. Torino: Giappichelli, 1991, p. 93.

⁴ Tradução de SCHMID, Alfred J. e outros. *Novo Código Tributário Alemão*. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense/IBDT, 1978.

⁵ Cf. LEISNER, Walter. *Von der Verfassungsmässigkeit der Gesetze zur gesetzmässigkeit der Verfassung*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1964, p. 35.

concluir-se que a não tenham adotado; aliás, a própria Comissão que elaborou o anteprojeto do Código declarava a definição “indispensável à vista das referências ao conceito, contidas na própria Constituição, e mesmo como premissa à ulterior definição das figuras específicas de imposto, de taxa e de contribuição de melhoria”.⁶ A doutrina alemã, na sua maioria esmagadora --⁷ no que foi acompanhada pelo Judiciário -- concluiu que a definição de imposto estampada no Código adquiriu grau constitucional (*Verfassungsrang*).

Aceita a constitucionalização da definição do CTN, duas outras perguntas se colocam:

- a) pode ser modificada a definição legal ?
- b) pode ser complementada ?

A definição de tributo oferecida pelo Código Tributário Nacional, por servir de base ao entendimento do conceito constitucional, não pode ser objeto de modificação pela legislação infraconstitucional, pois isso implicaria em se modificar o próprio conceito constitucional. Aliás, seria muito remota a possibilidade de redefinição do conceito de tributo, pois a própria Constituição se encarregou de definir a taxa e a contribuição de melhoria, e de estabelecer o rol minucioso dos impostos pertencentes aos diversos entes públicos. De qualquer modo, só se admitiria a modificação simplesmente redacional da definição codificada, sem alterações substanciais.⁸ Na Alemanha o Código Tributário de 1977 modificou a redação de 1919, mas tal modificação foi recebida como simplesmente redacional ou, na parte em que se estendeu aos aspectos materiais, como adaptação à jurisprudência firmada pela Corte Constitucional.⁹

Se a definição codificada não pode ser objeto de alterações substanciais, nem por isso se poderá considerá-la imune a complementações. A grande utilidade da definição consiste justamente em servir de pauta de interpretação para o conceito constitucional, pelo que necessita ela própria de interpretações¹⁰ e de contacto com outras definições e conceitos tributários.¹¹ Ademais, a definição do nosso Código Tributário tem origem doutrinária, pois se baseou fundamentalmente em conceitos positivistas, inteiramente superados. E, ainda mais, apresenta o defeito imenso de se apegar ao critério de definir segundo o gênero próximo, sem atentar para as diferenças específicas : os elementos da compulsoriedade e da atividade vinculada, por exemplo, embora sejam essenciais à noção de tributo, pertencem também a outras categorias de entrada, como os preços públicos e as multas.

⁶ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 115.

⁷ Cf. STRICKRODT, Georg. *Finanzrecht. Grundriss und System*. Berlin: Erich Schmidt Verlag, 1975, p. 132; WACKE, Gerhard. *Das Finanzwesen der Bundesrepublik*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1950, p. 64: “O conceito de imposto só pode ser entendido no sentido da legislação preexistente”; FRIAUF, Karl Heinrich. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1966, p. 13; SPANNER, H. “Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung”. *Steuer und Wirtschaft* 1970, p. 378; MÜLLER, Klaus. “Der Steuerbegriff des Grundgesetz”. *Der Betriebs-Berater* 1970: 1105; MATTERN, Gerhard. “Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz”. *Der Betriebs-Berater* 1970: 1406.

⁸ MATTERN, (op. cit., p. 1406) entendia que qualquer modificação substancial do conceito de tributo definido no Código Tributário exigia a maioria de 2/3 prevista na Constituição para as emendas constitucionais. C. STARCK (“Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff”, cit., p. 195) aceitava a modificação independentemente de maioria qualificada, argumentando que não há direito constitucional formal fora da Constituição.

⁹ Cf. MAUNZ, Theodor. In: _____. DÜRIG, HERZOG, SCHOLZ. *Grundgesetz. Kommentar*. München: C. H. Beck, 1980, art. 105, Rdnr. 2; TIPKE-KRUSE, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 1978, art. 3º, Tz. 4.

¹⁰ Cf. STARCK, “Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff”, cit., p. 197.

¹¹ Cf. K. MÜLLER, op. cit., p. 1107.

3. O CONCEITO DE TRIBUTO

Tributo é o conceito básico da Constituição Tributária e do Estado Fiscal. A sua instituição coincide com o início do Estado Liberal e do Estado de Direito, ou seja, com a constitucionalização do Estado moderno. Antes, na Idade Antiga e na Idade Média, havia, além dos rendimentos dominicais do Príncipe, algumas prestações públicas, que tributo não eram, pois resultavam de mera relação de vassalagem.¹² No Estado Socialista, que não passava de uma estrutura social, política e econômica de cunho neopatrimonialista, o tributo, meramente residual, tinha acentuada característica de ingresso industrial.¹³ Por isso examinaremos a seguir as principais concepções de tributo formuladas a partir da perspectiva do Estado de Direito, em suas diferentes configurações ao longo da história moderna (Estado Liberal Clássico, Estado Social de Direito e Estado Democrático de Direito).

3.1. O liberalismo clássico e o Estado Fiscal

O tributo surge com a eliminação dos privilégios da nobreza e do clero.¹⁴ O Estado moderno representa a passagem da concepção patrimonial, fundada nas finanças dominicais e no patrimônio do Príncipe, para a economia em que preponderam os impostos.¹⁵ O Estado Liberal Clássico, ou Estado Guarda-Noturno, necessita da receita tributária para atender às suas finalidades essenciais, menos escassas que anteriormente. O conceito jurídico de tributo se cristaliza a partir de algumas idéias fundamentais: a liberdade do cidadão, a legalidade estrita, a destinação pública do ingresso e a igualdade.

3.2. O positivismo e o Estado Social Fiscal

Com o desenvolvimento do Estado de Bem-estar Social (ou Estado Intervencionista) no séc. XX, com a ampliação de suas necessidades e com o predomínio das idéias positivistas, transformou-se o conceito jurídico de tributo. A relação essencial com a liberdade, por exemplo, foi relegada a um segundo plano, substituída pelos aspectos econômicos da incidência tributária. Modificou-se substancialmente também a compreensão dos princípios da legalidade e da igualdade. O problema do valor passou a ser considerado extrajurídico. Diluiu-se a finalidade ínsita no tributo, de ser uma prestação destinada a atender às necessidades públicas. Enfatizaram-se, em contrapartida, o vínculo obrigacional existente no tributo e a forma de sua arrecadação.

¹² Cf. WEBER-FAS, Rudolf. "Finanzgerichtsbarkeit im freiheitlichen Rechtsstaat". In: TOHIDIPUR, Midhi (Coord.). *Der bürgerliche Rechtsstaat*. Frankfurt: Suhrkamp, 1978, v. 2, p. 548: "Assim como o Estado Moderno é um fenômeno dos novos tempos (*Neuzeit*), também a tributação de hoje não pode ter em comum com a dos tempos antigos senão o nome".

¹³ Cf. KRUSE, H. W. "Über Pflichtabführungen und Steuern der DDR". *StuW* 62 (4): 357, 1985.

¹⁴ Cf. SCHMÖLDERS, Günter. *Teoría General del Impuesto*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1962, p. 16.

¹⁵ Cf. WAGNER, A. *Traité de la Science des Finances*. Paris: V. Giard & E. Brière, 1909, p. 366; G. ARDANT, Gabriel. *Histoire de L'Impôt*. Paris: Fayard, 1971, v. 1, p. 11: "*L'Impôt est une technique liberale*".

3.3. O pluralismo e o Estado Democrático Fiscal

Para a visão pluralista e finalista do Direito Constitucional Tributário o conceito de tributo é de rara complexidade.¹⁶ Sendo a categoria fundamental da Constituição Tributária, é um dos pontos cardeais da Constituição em sua globalidade, posto que aquela integra e determina a totalidade desta. Paralelamente, torna-se uma das noções fundamentais do Estado Democrático de Direito, que não sobrevive sem a sua configuração de Estado Fiscal. O conceito de tributo, conseqüentemente, deve ser buscado a partir da abordagem constitucional e sob a perspectiva do Estado Democrático de Direito, que justifica a sua existência e que lhe marca o contorno jurídico dentro do qual opera, e que dialeticamente dele necessita financeiramente e dele depende para a sua própria conceituação como Estado Democrático Fiscal. A identidade do tributo e as suas diferenças para com os demais ingressos constituem um dos problemas capitais para a própria identidade do Estado Democrático,¹⁷ que se afirma a partir dos anos 80 do Séc. XX, aproximadamente. A definição de tributo para o liberalismo pluralista se converte em problema de Direito Constitucional Tributário e de Teoria Geral do Estado. Ao mesmo tempo é o ponto nuclear de todo o Direito Tributário, embora constantemente negligenciado,¹⁸ até mesmo pelas suas implicações filosóficas e políticas;¹⁹ a noção de tributo está para o Direito Tributário como a de crime para o Direito Penal ou a de célula para a Biologia. Nessa perspectiva o conceito de tributo se desenha no relacionamento com a liberdade, os direitos fundamentais e os princípios constitucionais vinculados às idéias de segurança (legalidade) e justiça (capacidade contributiva, custo/benefício e solidariedade), bem como na recuperação da importância da sua destinação pública.

4. A DEFINIÇÃO DO ART. 3º DO CTN

A Lógica ensina, desde os gregos, que a definição deve se fazer por dois elementos distintos e complementares : o gênero próximo e a diferença específica – *definitio fit per genus proximum et differentiam specificam*. Inclui-se o ente ou o nome a ser definido na classe a que pertence (gênero próximo) e se estabelecem as diferenças específicas para com os outros entes ou nomes pertencentes à mesma classe. Na definição de homem como animal racional, a classe animal é o gênero próximo e a racionalidade a

¹⁶ Cf. STARCK, “Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff”, *cit.*, p. 207: “as idéias fundamentais que impregnam o conceito de tributo são complexas e não podem se reduzir a um só princípio”.

¹⁷ ISENSEE, Joseph. “Steuerstaat als Staatsform”. *Festschrift für Hans Peter Ipsen*. Hamburgo, 1977, p. 428: “A pergunta sobre o significado que a Constituição Financeira atribui aos ingressos não-tributários (*den nichtsteuerlichen Abgaben*) contém uma dimensão federalista, uma democrática e outra ligada aos direitos fundamentais”; KIRCHHOF, Paul. “Die Finanzierung des Leistungsstaates”. *JURA* 1983, p. 506, observa que o tributo é a forma por excelência do financiamento do Estado de Prestações”.

¹⁸ CORTÉS DOMÍNGUES, Matias & MARTINS DELGADO, José Maria. *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid: Civitas, 1977, p. 147: “Paradójicamente, una rama tan estudiada y tan elaborada como el Derecho Tributario há descuidado profundamente el análisis del concepto que le sirve de plataforma”.

¹⁹ Cf. VOGEL, Klaus. “Rechtfertigung der Steuern : eine vergessene Vorfrage”. *Der Staat* 25 (4): 481, 1986: “É tempo de renovar a pergunta sobre a justificativa jurídica do tributo. A Ciência do Direito, a Ciência das Finanças e a Filosofia Política do nosso século consideraram-na desinteressante”. Em outro trabalho fundamental K. VOGEL (“Der Finanz und Steuerstaat”. In: ISENSEE, Joseph & KIRCHHOF, Paul (Ed.). *Handbuch des Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller, 1987, v. 1, p. 1178) distingue entre o conceito de tributo do direito constitucional (*Verfassungsrecht*), do direito tributário (*Steuerrecht*) e da Teoria do Estado (*Staatstheorie*).

diferença específica que estrema o homem dos outros animais. Por outro lado, como ensina Ferrater Mora,²⁰ “é necessário que em toda definição se esgotem as notas consideradas essenciais do ente definido, pois se falta alguma delas o objeto não fica propriamente situado e pode facilmente confundir-se com outro”.

A definição de tributo deve obedecer aos mesmos princípios lógicos. O CTN ateve-se à definição pelo gênero próximo, denotando a influência positivista. Procura o liberalismo pluralista construir o conceito constitucional de tributo segundo as diferenças específicas, ao fito de permitir que se mantenha a própria integridade do Estado Fiscal.

De feito, o CTN procedeu à definição levando em conta o gênero próximo, isto é, incluindo o tributo nas classes a que pertence, sem estremá-lo de outros fenômenos que igualmente se incluem naquelas classes. Todos os elementos da definição do art. 3º são essenciais à noção de tributo, mas insuficientes. Realmente, tributo “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (art. 3º do CTN). Mas não é só isso. *Prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir* é gênero que abrange outros ingressos, como o preço público e as custas. A mesma afirmativa aplica-se à *compulsoriedade*, que é característica de inúmeras entradas públicas, como sejam as tarifas, as custas e as multas. *Instituída em lei* não é apenas a prestação tributária, mas qualquer outra que provenha da economia dos cidadãos. *O lançamento vinculado*, embora também seja característica essencial dos tributos, que desnatura as prestações que lhe sejam refratárias (v. g. deveres *in labore*), não lhe pertence privativamente, eis que a ele também se submetem outras exações, como as multas e os preços públicos. Para diminuir a imprecisão o CTN fez a ressalva de que a definição não abrange a prestação “que não constitua sanção de ato ilícito”, com o que excluiu as multas mas não os preços e as custas.

5. O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO

5.1. Característica: as diferenças específicas

Se a definição do art. 3º do CTN se faz apenas pelo gênero próximo, as *diferenciais características devem ser buscadas na própria Constituição*, daí resultando que o tributo : é um dever fundamental, ao lado dos deveres militares e do serviço do júri; limita-se pelos direitos fundamentais, através das imunidades e das proibições de tratamento desigual previstas no art. 150, posto que nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade; obedece aos princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) ou do custo-benefício (art. 145, II e III) – aquele informa principalmente os impostos e este, as taxas e as contribuições de melhoria – sendo-lhe a rigor estranhos princípios como os da solidariedade social ou econômica; destina-se a suportar os gastos essenciais do Estado ou as despesas relacionadas com as atividades específicas do Estado de Direito, vedado o seu emprego para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações ou fundos (art. 167, VIII, CF) e excluída do seu conceito a finalidade puramente extrafiscal; emana do poder específico de legislar sobre tributo no marco do poder distribuído pela Constituição (arts. 145, 148, 149, 150, I e § 6º, 153, 154, 155 e 156), inconfundível com o poder genérico de legislar (arts. 5º, II e 48).

Todas essas diferenças extraídas da CF são essenciais ao conceito de tributo, não se podendo como tal considerar o ingresso que deles careça; os elementos constantes da

²⁰ FERRATER MORA, José. *Diccionario de Filosofia*. Buenos Aires: Ed. Sulamericana, 1958, p. 325.

definição do art. 3º do CTN, constitucionalizada, são igualmente essenciais ao tributo, mas inespecíficos, de modo que nem todo ingresso (= preço público, custas e emolumentos) que os incorpore terá verdadeiramente natureza tributária. Sucede que o art. 149 da CF estendeu demasiadamente a noção de tributo, ao nela incluir as contribuições econômicas e sociais, o que torna necessário que se considerem alguns elementos que estariam melhor fora do sistema tributário, como sejam o princípio da solidariedade social ou econômica e a finalidade não essencialmente pública: mas, desde que o constituinte, afinado com as idéias estatizantes e de ampliação do papel do Estado, em voga em 1988, colocou topograficamente aquelas contribuições especiais no bojo do sistema fiscal, não resta outra solução ao intérprete que dilatar o conceito de tributo, que, mesmo amplíssimo, não chega a desestruturar o Estado Fiscal, embora o torne obeso e ineficiente.

5.2. Dever fundamental

Tributo é o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional, como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional.²¹ O dever fundamental, portanto, como o de pagar tributos, é correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais²²: é por eles limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o *preço da liberdade*.²³ Mas direitos e deveres fundamentais não se confundem, em absoluto, pois a liberdade que se transforma em dever perde o seu *status negativus*.²⁴ O dever fundamental, por outro lado, integra a estrutura bilateral e correlativa do fenômeno jurídico: gera o direito de o Estado cobrar tributos e, também, o dever de prestar serviços públicos; para o contribuinte cria o direito de exigir os ditos serviços públicos.²⁵ Entre os deveres fundamentais no Estado de Direito encontram-se, além do dever de contribuir para as despesas públicas, os de prestar o serviço militar, compor o júri, servir à Justiça Eleitoral, etc. O que marca a diferença entre o tributo e esses outros deveres é que o tributo consiste em uma prestação pecuniária ou em um valor que se possa transformar em dinheiro, como já vimos.²⁶

²¹ HOFMANN, Hasso. “Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension”. *VVDStRL* 41: 85, 1983.

²² Cf. BETHGE, Herbert. “Grundpflichten als Verfassungsrechtliche Dimension”. *NJW* 1982: 2145: “A dimensão constitucional dos deveres fundamentais transforma-se em um problema de direitos fundamentais de primeira ordem”; GÖTZ, Volkmar. “Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension”. *VVDStRL* 41: 41, 1983: “As limitações constitucionais da tributação determinam-se pelo confronto entre o direito fundamental de propriedade e o dever constitucional fundamental de pagar tributos”.

²³ Cf. ISENSEE, Josef. “Die verdrängten Grundpflichten der Bürgers”. *DÖV* 1982, p. 617: “Para o cidadão o imposto é o preço para a sua liberdade econômica”. (*Für den Bürger ist die Steuer... der Preis für seine wirtschaftliche Freiheit*); ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'Impôt*. Paris: Fayard, 1971, p. 431: “L'État devenait plus extérieur à l'individu”; SMITH, Adam. *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*. Lisboa: C. Gulbenkian, 1983, v. 2, p. 536: “Todo o imposto, contudo, é para quem o paga, não um sinal de escravidão, mas de liberdade. Denota que está sujeito ao governo, mas que, como tem alguma propriedade, não pode ser propriedade de um senhor”.

²⁴ HASSO HOFMANN (“Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension”. *VVDStRL* 41: 84), fala na assimetria entre direitos e deveres fundamentais.

²⁵ Cf. SCHUPPERT, Gunnar Folke. “Über Grundpflichten des Bürgers und die Funktionen des Verwaltungsverfahrens”. *AÖR* 107: 621, 1982.

²⁶ Vide p. 2.

5.3. Limitação pelas liberdades fundamentais

A liberdade é o fundamento precípua do tributo para o liberalismo. O Estado, de origem contratual, constitui-se no espaço aberto pelo acordo entre as vontades individuais; nesse espaço constitui-se também o tributo, que tem por objetivo a garantia das liberdades fundamentais. Montesquieu já afirmava : “*on peut lever des tributs plus forts à proportion de la liberté des sujs et l'on est forcé de les modérer à mesure que la servitude augmente*”.²⁷ O contrato social, portanto, em que o cidadão abria mão de uma parcela de sua liberdade, fundamentava a instituição do tributo, que tinha por escopo justamente financiar as atividades estatais garantidoras da liberdade reservada e substitutivas de outras prestações individuais.²⁸ Era em nome da liberdade -- conservada no pacto social -- que o tributo ganhava estatura constitucional, pois nascia limitado pelas imunidades e privilégios constitucionais, sob pena de o poder de impô-lo se transformar no poder de destruir.²⁹

O tributo, como dever fundamental, repetimos, surge no espaço aberto pelas liberdades fundamentais, o que significa que é totalmente limitado por essas liberdades. Às vezes tem até a função de garantir a liberdade,³⁰ mercê da posição frontal e da correspectividade que, embora assimétrica, informa as duas dimensões jurídicas – a dos direitos e a dos deveres fundamentais. Mas o aspecto principal da liberdade, o de ser negativa ou de erigir o *status negativus*, é que marca verdadeiramente o tributo; a expansão do conceito de liberdade, para abranger a liberdade “para” e a eficácia contra terceiros dos direitos fundamentais, ou para transformá-la em dever, elimina o próprio conceito de tributo. Assim sendo, no Estado de Direito o tributo já nasce limitado pelas liberdades ou pelos direitos fundamentais declarados na Constituição; não existe a autolimitação do poder estatal relativamente à imposição de tributos, senão que o poder já nasce limitado no espaço aberto pela autolimitação da liberdade.³¹ A “constituição” do tributo pela Constituição Tributária encontra no nascedouro os limites traçados em caráter “declarativo” pela Declaração de Direitos incluída no documento fundamental;³² ou melhor, a verdadeira sede do poder de tributar se encontra na Declaração dos Direitos Fundamentais (art. 5º do texto de 1988) e no seu contraponto fiscal que é a Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias (arts. 150 a 152); com maior precisão, o poder de tributar finca suas raízes nos incisos XXII e XXIII do art. 5º, que proclamam o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo o substrato econômico por excelência para a imposição fiscal.³³ O

²⁷ *L'Esprit des Loix*. Paris: Garnier, 1871, Livro XIII, Cap. XII, p. 200.

²⁸ Cf. ARDANT, *Histoire de L'Impôt*, cit., v. 1, p. 431: “Assim que o imposto nascia de modo relativamente espontâneo, no meio de um povo independente, ele representava a transformação de outras obrigações, do serviço militar, da armada, das prestações in natura, ele liberava o homem da constrição de caráter feudal ou comunitário, ele lhe restituía a disposição de seu tempo e de seu trabalho”.

²⁹ MARSHALL: “*The power to tax involves the power to destroy*” (McCulloch v. Maryland - 1819).

³⁰ Cf. ISENSEE, “*Steuerstaat als Staatsform*”, cit., p. 417: “O tributo não é apenas um peso, mas também uma garantia da liberdade econômica e da liberdade de profissão”.

³¹ JAMES M. BUCHANAN (*The Limits of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975, p. 112) fala em *liberty tax*, para significar que o tributo implica sempre na perda de uma parcela de liberdade (*one degree of freedom is lost*).

³² Cf. STARCK, “*Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff*”, cit., p. 206; WEBER-FAS, Rudolf. *Institutionen der Finanzgerichtsbarkeit im deutschen und amerikanischen Recht*. Heidelberg: Verlagsgesellschaft Recht und Wirtschaft, 1979, p. 13.

³³ FRIEDRICH AUGUST FREIHEN VON DER HEYDTE (“*Grundgesetz und konfiskatorische Steuer: Randonotizen zum Problem der offenen Flanke der Eigentumsgarantie*”. *Festschrift für Heinz Paulick*, 1973, p. 267 e seguintes) diz que a propriedade privada não só funda (*begründet*) o imposto como o limita (*begrenzt*).

tributo não pode jamais limitar a liberdade, senão que pela liberdade se limita,³⁴ tributo que limita ou ofende a liberdade não é tributo, mas prestação inconstitucional, violência ou roubo.³⁵ As liberdades religiosa, política, educacional, de manifestação de pensamento, de comércio, de exercício de profissão, etc., algumas absolutas e outras relativas, são protegidas, implícita ou explicitamente pelos mecanismos constitucionais das imunidades e dos privilégios, cujos limites não podem ser ultrapassados pelos tributos. Em síntese, a definição do tributo como prestação pecuniária decorrente de um dever constitucional tem como pressuposto a limitação traçada pelos direitos fundamentais do cidadão.

O positivismo é que se afastou da idéia de liberdade, ao visualizar um poder tributário ilimitado ou ao proclamar a existência de uma reserva constitucional – escrita ou não – de poder tributário,³⁶ não condicionado pelos direitos fundamentais. Nesse contexto o tributo é fruto do exercício de um poder de tributar autolimitado, cuja sede normativa se encontra na própria Constituição Tributária, do que decorre a liberdade do legislador para criar impostos, que não encontram limitações prévias.³⁷

Conclui-se, assim, que não é tributo o que se não limita pelos direitos da liberdade ou o que não nasça dentro da esfera dos direitos fundamentais por ato fundado na liberdade individual e na autonomia da vontade: as prestações contratuais (preços públicos) e, a rigor, as que se entregam em benefício do próprio grupo, como sejam as contribuições parafiscais e extrafiscais;³⁸ por isso mesmo quem exclui os direitos fundamentais da definição do tributo ou transforma a liberdade em liberdade positiva ou liberdade “para”³⁹ acaba por confundir aquelas prestações. Da mesma forma não é tributo a prestação referente à sanção de ato ilícito, que, apesar de limitada pela liberdade individual, não constitui dever fundamental do cidadão. De notar, finalmente, que a falta de referência à liberdade e aos direitos individuais na definição do CTN não tem maior alcance, pois a CF cuida minuciosamente dos privilégios e das imunidades, pelo que o conceito de tributo não pode ser buscado longe da perspectiva constitucional.

5.4. Os princípios constitucionais vinculados à idéia de justiça

O CTN, até mesmo pela influência do positivismo, afastou da definição do tributo os princípios vinculados à justiça, preocupando-se apenas com os ligados à segurança jurídica. Mas a Constituição de 1988, retomando antiga orientação liberal, voltou a se referir expressamente à capacidade contributiva como justificativa para a criação do tributo (art. 145, parágrafo único). Deixou transparecer, por outro lado, que o custo/benefício e a solidariedade são princípios que também informam o conceito de tributo.

³⁴ É importante considerar o esforço dos autores que adotam premissas positivistas para superá-las e demonstrar que o tributo não limita a liberdade. EZIO VANONI (*Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Rio de Janeiro: Ed. Financieiras, s/d, p. 142) chega a dizer que o tributo não limita a liberdade porque não restringe a propriedade, já que é obrigação pessoal.

³⁵ LINARES QUINTANA, Segundo V. *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*. Buenos Aires: Ed. Alfa, 1951, p. 28: “Pero lo que debe diferenciarse, según el sistema político, es el impuesto jurídico o constitucional del impuesto antijurídico o inconstitucional”. Vide n. 43.

³⁶ Cf. KLEIN, Friedrich. “Eigentums-garantie und Besteuerung”. *StuW* 43 (1): 481, 1966.

³⁷ Para a ampla notícia sobre as controvérsias no constitucionalismo alemão: Cf. PAPIER, Hans-Jürgen. *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzlich Demokratieprinzip*. Berlin: Duncker & Humblot, 1973, p. 54; BODENHEIM, Dieter G. *Der Zweck der Steuer. Verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel Fiskalisch – nichtfiskalisch*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1979, p.194.

³⁸ Cf. SPANNER, “Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung”, *cit.*, p. 383.

³⁹ Cf. LÖW, Konrad. “Fiskalgeltung der Grundrechte?” *DÖV* 1957: 881.

5.4.1. Os primórdios do constitucionalismo

Uma característica fundamental do constitucionalismo liberal consistia em que o tributo tinha que ser exigido de acordo com o princípio da igualdade, medido pela capacidade econômica do contribuinte. A Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão enfatizava que a contribuição comum “*doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés*”.

O princípio da capacidade contributiva se consolida no pensamento ocidental através da obra de Adam Smith,⁴⁰ eis que até o advento do Estado Fiscal os tributos eram cobrados com fundamento na necessidade do Príncipe e na Razão de Estado. Aquele princípio, apoiado na idéia de *benefício*, indicava que os impostos deveriam corresponder, no plano ideal, ao benefício que cada qual receberia do Estado com a sua contribuição, o que dava relevo ao subprincípio da *proporcionalidade*.

5.4.2. A ausência dos valores e o positivismo causalista

Os positivistas se afastaram da fundamentação axiológica do tributo. A igualdade e a justiça deixaram de ser essenciais para a definição do fenômeno tributário. Apenas a lei e o respectivo princípio da legalidade serviam de fundamento ao tributo.⁴¹ Só na corrente do positivismo causalista e utilitarista, que se apoiava nos dados da Ciência das Finanças e desenvolvia a idéia de uma legalidade de cunho biológico ou naturalista, é que os valores jurídicos apareciam metamorfoseados no conceito de causa ou de utilidade.

Na linha do liberalismo utilitarista Stuart Mill⁴² defendia que a capacidade contributiva se baseava na idéia de *igual sacrifício*, medida pela utilidade marginal do capital (quanto maior a riqueza individual menor a sua utilidade para o detentor do capital), conduzindo à afirmação do subprincípio da *progressividade*, que chegou ao paroxismo nas décadas de 60 e 70 do século XX.

Na vertente do positivismo causalista Vanoni explicava assim as características essenciais do tributo: “é cobrado de todos que, pertencendo por um laço pessoal ou econômico à esfera de ação do Estado, encontrem-se em condições de retirar um benefício da atividade deste, muito embora não exista necessariamente uma correspondência quantitativa e imediata entre a utilidade retirada pelo indivíduo da atividade pública e o tributo pago”.⁴³ Griziotti, de início, indicava como causa dos tributos o benefício e como causa das entradas extrafiscais a proteção e a redistribuição;⁴⁴ depois, em face das críticas que se basearam na contradição de haver atribuído ao imposto a característica contraprestacional, passou a incluir também a capacidade contributiva como elemento político da definição de imposto.⁴⁵ Jarach diz que a causa do imposto é a capacidade contributiva, a da taxa é a contraprestação de um serviço administrativo e a da contribuição é a vantagem econômica que o particular recebe de um gasto ou uma obra

⁴⁰ *Inquérito sobre a Natureza e as Causas das Riquezas das Nações*. Lisboa: C. Gulbenkian, 1983, v. 2, p. 485.

⁴¹ Cf. W. FLUME, “Steuerwesen und Rechtsordnung”. In: *Festschrift für Rudolf Smend*, 1952, p. 60: “A legislação tributária é inteiramente positivista (*Die steuerlich Gesetzgebung ist ganz und gar positivistisch*). A percepção do tributo (*Abgaben*) não leva diretamente à realização de um valor jurídico (*der Verwirklichung eines Rechtswerts*)”.

⁴² *Princípios de Economia Política*. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 290: “A igualdade de tributação, portanto, como máxima de política, significa igualdade de sacrifício.”

⁴³ *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, cit., p. 125.

⁴⁴ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Saggi sul Rinnovamento dello Studio della Scienza delle Finanze e del Diritto Finanziario*. Milano: Giuffrè, 1953, p. 309.

⁴⁵ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Primi Elementi di Scienza delle Finanze*. Milano: Giuffrè, 1962, p. 104.

pública.⁴⁶ Todas essas explicações pecam pela insuficiência básica do causalismo: não separam adequadamente o Direito Tributário da Ciência das Finanças, pois projetam para o campo jurídico algumas idéias obtidas pela observação dita científica do fenômeno financeiro; não distinguem entre a causa como princípio geral da tributação e a causa como elemento da obrigação tributária abstrata ou da obrigação concreta; dão à causa jurídica o sentido positivista de causa natural, aceitando os valores e os princípios como resultados de uma realidade sócio-econômica.

5.4.3. Os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do custo/benefício

A dimensão axiológica, apesar de tudo o que em contrário possam dizer os positivistas, é absolutamente indispensável na construção do conceito de tributo.⁴⁷ Sendo um dever fundamental, limitado pelas liberdades, o tributo, em sua normatividade, isto é, em sua complementação na via legislativa ordinária e judicial, vai se afirmar de acordo com os princípios, as diretivas e os programas ínsitos na Constituição.⁴⁸ Os princípios constitucionais, portanto, informam e vinculam a idéia de tributo.⁴⁹ Qualquer prestação exigida pelo Estado em desconformidade com os princípios constitucionais da irretroatividade, da boa fé, da anualidade, da territorialidade, etc., não será tributo, mas ingresso inconstitucional, violência, despojo.⁵⁰ Mas, além desses princípios constitucionais gerais, dois outros se aplicam exclusivamente ao tributo, pelo que não se pode edificar-lhe o conceito sem o exame deles, que são o da *capacidade contributiva* e o do *custo/benefício*. Enquanto os outros princípios constitucionais que regem a tributação se aplicam a diversos campos de conduta humana, os princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício são específicos e exclusivos da idéia de tributo, servindo para diferenciar entre as categorias tributárias.

A *capacidade contributiva* é o princípio da justiça distributiva característico do imposto, que deve ser cobrado de acordo com as condições pessoais de riqueza do cidadão. Ultrapassada a visão causalista, a capacidade contributiva volta a se aproximar da idéia de *benefício*,⁵¹ o que levou ao refluxo da progressividade na maior parte dos países ocidentais, inclusive no Brasil. A capacidade contributiva continua a ser o princípio mais importante de justiça tributária, podado, entretanto, nos seus excessos, o que conduz ao

⁴⁶ JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, p. 102.

⁴⁷ YLVES JOSÉ DE MIRANDA GUIMARÃES (*O Tributo. Análise Ontológica à Luz do Direito Natural e do Direito Positivo*. São Paulo: Ed. Max Limonad, 1983, p. 49), que desenvolve uma abordagem axiológica e valorativa do fenômeno tributo, oferece a seguinte definição: “uma prestação (pecuniária ou em espécie), preordenada ao bem comum, coercitiva e fatualmente exigível, em decorrência da convivência social e política, fruto da justiça distributiva”.

⁴⁸ H. HOFMANN (“Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension”, *cit.*, p. 86) anota que os deveres fundamentais pertencem à dimensão programática da Constituição (*der Dimension konstitutioneller Programmatik*).

⁴⁹ Cf. H. SPANNER, “Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung”, *cit.*, p. 386; ISENSEE, “Steuerstaat als Staatsform”, *cit.*, p. 429.

⁵⁰ Há uma decisão muito sugestiva da Suprema Corte da Argentina, recolhida por LINARES QUINTANA (*El Poder Impositivo y la Libertad Individual*, *cit.*, p. 29), que diz: “*el poder de crear impuestos está sujeto al control de ciertos principios que se encuentran en su base misma; debe ejercerse de buena fe, para objetos publicos, y los impuestos deben establecerse con arreglo a un sistema de imparcialidad y uniformidad. Toda imposición que se apoye en otras razones eo responda a otros propósitos, no sería impuesto sino despojo*”.

⁵¹ Importante é obra de JAMES BUCHANAN, que, a partir da visão contratualista, entende que o tributo deve corresponder a uma oferta/demanda de bens e serviços públicos em igualdade com a de bens e serviços privados --- cf. *The Limits of Liberty...*, *cit.*, p. 98: “*The outcome that defines the amount of publicly provided goods and services and the means of sharing their cost are themselves contracts, and, as such, these , too, require enforcement*”.

equilíbrio no plano político entre o tributo e as prestações entregues pelo Estado, ou seja, o aspecto tributário passa a ser visualizado em conjunto com a questão da despesa pública e do tamanho do Estado.

O *custo/benefício*, significando que a prestação deve equivaler ao custo do serviço e ao benefício auferido pelo contribuinte, é o princípio de justiça comutativa que vincula a cobrança das taxas e de algumas contribuições.⁵²

A distinção é de tal forma importante que a própria classificação dos tributos pode obedecer ao critério redistributivo (imposto) e comutativo (taxas e contribuições). Daí não se segue, entretanto, que sejam incomunicáveis os dois princípios, posto que a disciplina das taxas e das contribuições, especialmente para efeito de exoneração fiscal, também sofre a influência do princípio da capacidade contributiva.⁵³ Uma outra averbação é a de que inexistente tributo na ausência daqueles princípios,⁵⁴ embora não se exclua a possibilidade de que eles entrem apenas subsidiariamente na equação tributária: às vezes, principalmente nos tributos com justificativa extrafiscal, a capacidade contributiva e o custo/benefício cedem a primazia para princípios como o do desenvolvimento econômico, por exemplo.⁵⁵ De qualquer forma, só existirá tributo se a prestação, ainda que subsidiariamente, se apoiar em um daqueles dois princípios. Apoando-se em outros princípios constitucionais, e eclipsando a noção de capacidade contributiva e de custo/benefício, a prestação perderá a natureza tributária: tratar-se-á de preço público quando se fundar na idéia de lucro a ser auferido na concorrência com as empresas privadas; se tiver por fundamento a necessidade de repressão ou o desestímulo ao ilícito, será multa ou penalidade fiscal.⁵⁶

⁵² Cf. ISENSEE (“Steuerstaat als Staatsform”, *cit.*, p. 429), para quem o imposto (*Steuer*) difere das taxas (*Gebühren*) porque enquanto aquele se apoia na capacidade contributiva, estas são devidas segundo o princípio do benefício (*Äquivalenzgrundsatz*).

⁵³ Cf. CASADO OLLERO, Gabriel. “El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la Imposición Indirecta”. *CIVITAS* 34: 233, 1982; VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. “Questionamento do Conceito de Tributo”. *RDT* 23/24: 23, 1983; SAINZ DE BUJANDA (*Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, v. III, p. 261) averba que foi a extrapolação da disciplina dos preços públicos para a das taxas que levou alguns juristas a recusar injustificadamente que a taxa também encontra justificativa na capacidade contributiva.

⁵⁴ Defendem a idéia de que o princípio da capacidade contributiva é indispensável para a conceituação do tributo, entre outros: TIPKE/LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 17. ed. Köln: O. Schmidt, 2002, p. 46; STERN, Klaus. *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. München: C. H. Beck, 1980, v. 2, p. 1094; HALLER, Heinz. *Die Steuern*. Tübingen: Mohr, 1964, p. 330; os autores italianos, influenciados pelo art. 53 da Constituição Italiana: POTITO, Enrico. *L'Ordinamento Tributario Italiano*. Milano: Giuffrè, 1978, p. 18; MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 67; FANTOZZI, Augusto. *Diritto Tributario*. Torino: UTET, 1991, p. 44; MANZONI, Ignazio. *Il Principio della Capacità Contributiva nell'Ordinamento Costituzionale Italiano*. Torino: Giappichelli, 1965, p. 14; BERLIRI, Antonio. *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1980, v. 1, p. 57 (modificando ponto de vista anterior); ERNESTO LEJEUNE VALCÁRCEL, “Questionamento do Conceito de Tributo”, *cit.*, p. 21; A. A. BECKER (*Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 235) só admite a importância da capacidade contributiva para conceituar os tributos nos países cujas constituições agasalhem explicitamente o princípio; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. “Espécies de Tributos”. *RDA* 183: 46, 1991.

⁵⁵ Cf. CASADO OLLERO, “El Principio de Capacidad...”, *cit.*, p. 233; POTITO, *L'Ordinamento Tributario Italiano*, *cit.*, p. 21; TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, *cit.*, p. 66.

⁵⁶ ISENSEE (“Steuerstaat als Staatsform”, *cit.*, p. 429 e 430) observa que os ingressos não fiscais (*nichtsteuerlichen Abgaben*) subordinam-se a diferentes valores: as contribuições sociais (*Sozialversicherungsbeitrag*) ao princípio da solidariedade do grupo social (*den Prinzip der Gruppensolidarität*); as contribuições econômicas (*korporative Beitrag*) à participação em associações públicas.

5.4.4. A questão do princípio da solidariedade

O princípio da solidariedade, a rigor, não informa a idéia de tributo, posto que se vincula aos ingressos parafiscais. O cidadão deve pagar a contribuição social porque pertence ao grupo que terá a defesa de seus direitos sociais patrocinada pelo Estado mediante o financiamento representado por aquele ingresso. Não seria justo cobrir as despesas com a defesa dos direitos sociais de certos grupos através da arrecadação de tributos e, especialmente, dos impostos gerais.

Sucedem que a Constituição de 1988, deixando-se sensibilizar pelo discurso positivista que, exacerbando a necessidade de fortalecimento dos princípios de segurança jurídica, postulava a correção do rumo adotado pelo Supremo Tribunal Federal,⁵⁷ trouxe novamente para o corpo da Constituição Tributária as contribuições sociais (art. 149), dando-lhes inequívoca natureza tributária, embora extremamente frágil, por se apoiar sobretudo no argumento topográfico.

Impõe-se, portanto, trasladar o princípio da solidariedade do domínio da parafiscalidade em direção ao da fiscalidade, para justificar as tais contribuições sociais de natureza tributária, exceto as que servem ao financiamento da saúde, que, repercutindo sobre a sociedade em geral,⁵⁸ encontram a sua justificativa na capacidade contributiva, típica do imposto, figura com a qual acabam por se confundir. Nada obsta que passe ele a compor o quadro tributário, eis que, como observa K. Vogel,⁵⁹ não desnatura nem desequilibra o Estado Fiscal, embora o torne mais obeso, de tendência marcadamente intervencionista nos domínios social e econômico e menos apto ao cumprimento dos deveres essenciais da democracia moderna, a absorção dos ingressos não-tributários.

Coube a Morselli realçar como característica essencial da parafiscalidade o “*princípio da solidariedade*” ou o “*princípio altruístico*”.⁶⁰ Muito para notar que a solidariedade, como salienta a doutrina germânica, cria o sinalagma não apenas ente o Estado e o indivíduo que paga a contribuição, mas entre o Estado e o grupo social a que o contribuinte pertence, considerado este às vezes em função do trabalho e da profissão e outras vezes em razão de situações existenciais (velhice, doença, gravidez, morte, etc.).⁶¹

Observe-se que a doutrina positivista, que tanto insistira na redefinição tributária das contribuições sociais, recusa-lhes o fundamento da solidariedade, preferindo

⁵⁷ Cf. RE 86.595-BA, Ac. do Pleno de 7.6.78, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, RTJ 87/271, no qual o Min. Moreira Alves afirmou: “Por isso mesmo, e para retirar delas o caráter de tributo, a Emenda Constitucional nº 8/77 alterou a redação desse inciso... o que indica, sem qualquer dúvida, que essas contribuições não se enquadram entre os tributos, aos quais já aludia, e continua aludindo, o inciso I desse mesmo art. 34”; RE 100.325-Ceará, Ac. da 1ª T., de 28.6.83, Rel. Min. Soares Muñoz, DJ de 12.8.83.

⁵⁸ Cf. RE 150.764, Ac. do Pleno, de 16.12.92, Rel. Min. Marco Aurélio, RTJ 147/1.24: “A teor do disposto no art. 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias – folha de salários, o faturamento e o lucro”.

⁵⁹ “Der Finanz und Steuerstaat”, *cit.*, v. 1, p. 1178. No mesmo sentido: VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1996, p. 215.

⁶⁰ MORSELLI, Emanuele. “Il Punto de Vista Teorico della Parafiscalità”. *Archivio Finanziario* 9: 227, 1960. G. INGROSSO (*I Contributi nel Sistema Tributario Italiano*. Napoli: CEDEJ, 1964, p. 320) preferiu diluir o princípio da solidariedade no da capacidade contributiva; alguns cantões suíços estabelecem, ao lado da generalidade e da capacidade contributiva, o princípio da solidariedade – cf. HÖHN, Ernst. “Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung”. *Festschrift für Otto Kaufmann* p. 136.

⁶¹ Cf. MERTEN, Detlef. “Sozialrecht, Sozialpolitik”. In: BENDA, E./MAIHOFER, W. / VOGEL, H. J. *Handbuch des Verfassungsrechts*. Berlin: Walter de Gruyter, 1983, p. 784; SCHOLZ, Rupert. *Sozialstaat zwischen Wachstums – und Rezessionsgesellschaft*. Heidelberg: Müller Juristischer Verlag, 1981, p. 46; HIPPEL, Eike von. *Der Schutz des Schwächeren*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1979, p. 176; PATZIG, “Steuern, Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben”. *DÖV* 1981, p. 736.

assimilá-las em parte aos impostos (cota dos empregadores) e em parte às taxas (cotas dos empregados), tendo em vista que apenas estes receberiam benefícios dos Estados.⁶²

A atual problemática do Estado Democrático Fiscal está essencialmente ligada ao princípio da solidariedade.⁶³ Como já examinamos antes, o impasse a que foi levado o Estado de Bem-estar Social fez com que se procurasse novo equilíbrio entre as receitas e as despesas públicas. E, nesse contexto, surge a solidariedade como um dos princípios básicos, até porque o *Welfare State* falhou justamente na questão do financiamento das políticas sociais. Alguns autores, como Habermas,⁶⁴ chegam a falar em uma nova dimensão estatal, a do Estado de Segurança (*Sicherheitsstaat*), fundado no princípio da solidariedade (*Solidarität*); o filósofo alemão expõe a convicção de que o mundo vital (*Lebenswelt*) - das instituições jurídicas e da comunicação intersubjetiva - pode se compatibilizar com a esfera da ação administrativa e com a do dinheiro por intermédio da afirmação do princípio da solidariedade, com o que ficará superada a “colonização” do *Lebenswelt* operada pelo paternalismo financeiro e burocrático observado no Estado Social de Direito.⁶⁵

5.5. A Destinação pública

O conceito de tributo se forma também à consideração da destinação pública. O liberalismo, antigo e atual, enfatizaram esse aspecto, embora os positivismos não lhe tenham dado muita atenção, como ocorreu na elaboração do Código Tributário Nacional.

5.5.1. O pensamento liberal clássico

No início do liberalismo afirmava-se que o tributo deveria ter por finalidade atender às necessidades estatais típicas. No Estado Minimalista ou no Estado Guardanoturno, sem incumbências no plano econômico e social, as despesas públicas se cifravam principalmente na manutenção das forças armadas e na administração da justiça. Hobbes⁶⁶ já havia observado que a igualdade na imposição do tributo dependia “*not on the equality of riches, but on the equality of the debt that every man oweth to the commonwealth for his defense*”. A Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão também previa que “*pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable*”. O mesmo princípio era proclamado nos Estados Unidos⁶⁷ e, mais tarde, na Alemanha.⁶⁸ Foi ainda, como manifestação tardia do liberalismo,

⁶² Cf. ATALIBA, Geraldo. “Regime Constitucional da Parafiscalidade”. *RDA* 86: 25; GRECO, Marco Aurélio. “A Chamada Contribuição Previdenciária”. *RDP* 19: 385; VILLEGAS, Hector B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1975, p. 121.

⁶³ Cf. HOFFMANN, Josef. “Ethische Grundlagen der Sozialstaatlichkeit”. *ARSP* 75 (1): 42, 1989.

⁶⁴ *Faktizität und Geltung. Beiträge zur Diskurstheorie de Rechts und des demokratischen Rechtsstat*. Frankfurt: Suhrkamp, 1992, p. 525.

⁶⁵ *Theorie des kommunikativen Handelns*. Frankfurt: Suhrkamp, 1988, v. 2, p. 534.

⁶⁶ HOBBS, Thomas. *Leviathan*. Oxford: Basil Blackwell, 1946, p. 226.

⁶⁷ HAMILTON afirmava, no Federalista (nº 30), que “*the necessities of a nation, in every stage of its existence, will be found at least equal to its resources*”.

⁶⁸ A dogmática alemã do séc. XIX, segundo informa WEBER-FAS (*Grundzüge des allgemeinen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*. Tübingen: Mohr, 1979, p. 2), definia o tributo como “contribuição de cada um para a satisfação das necessidades comuns do Estado” (Pözl). Também a Ciência das Finanças fornecia definição equivalente, como por exemplo, na voz de L. V. STEIN, que acentuava ser o tributo destinado às “necessidades do Estado” (*apud* STARCK, “Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff”, *cit.*, p. 199).

especialmente através da obra de Enno Becker,⁶⁹ que o Código Tributário Alemão de 1919 (*Reichsabgabenordnung*) adotou, no art. 1º, a definição de tributo que previa a sua destinação pública, sendo o imposto exigido “para a obtenção de receita” (*zur Erzielung von Einkünften*).⁷⁰

5.5.2. A visão positivista e o art. 4º do CTN

A destinação pública do tributo, característica essencial para o liberalismo, transmutou-se radicalmente durante o predomínio das idéias positivistas. A finalidade de “obtenção de receita” (*zur Erzielung von Einkünften*), estampada no Código de 1919 por influência de E. Becker, sofreu diversas interpretações, perdendo de logo a sua natureza teleológica. Hensel⁷¹ considerou-a destinada unicamente a servir de delimitação entre imposto (recorde-se que o Código Alemão definia o imposto – *Steuer* – e não o tributo – *Abgabe*), taxa, contribuição, impostos especiais, entrada econômica privada, pena pecuniária e preços de monopólio, o que era um exagero por parte do grande jurista, pois os demais tributos como as taxas e as contribuições também se destinam à “obtenção de receita”.⁷² Nawiasky⁷³ se opôs vigorosamente à definição legal, oferecendo a sua própria, em que a expressão “para a obtenção de receita” (*zur Erzielung von Einkünften*) era substituída pelas palavras “em favor da Administração Pública” (*zugunsten der öffentlichen Verwaltung*), sob o argumento de que o tributo não se destinava exclusivamente a carrear recursos, mas também tinha a finalidade político-comercial, como nos impostos aduaneiros, e político-social, como no imposto sobre mercadorias.

Essas idéias desenvolvidas pelos juristas alemães transmigraram imediatamente para a Itália. A. D. Giannini, por exemplo, demonstrou certa indecisão, pois indicava como elemento da definição de tributo a “*sua destinazione a sopperire ai bisogni dello Stato*” para logo a seguir declarar que o tributo também se presta a cumprir “*scopi non fiscali*”;⁷⁴ preocupou-se, ademais, em esclarecer que a “*particolare destinazione*” do tributo não lhe modifica a estrutura jurídica.⁷⁵ Berliri foi muito mais radical: partiu do pressuposto de que o “fim pelo qual o legislador dita uma determinada lei é juridicamente irrelevante”,⁷⁶ concluindo que o imposto pode ser utilizado pelo legislador “para um fim distinto do financiamento, através dos particulares, do gasto público que não logrou financiar mediante preços ou taxas”.⁷⁷ Para evitar que a falta de referência às necessidades financeiras do Estado na definição do tributo levasse a confundi-lo com as penalidades, acrescentou

⁶⁹ Para a influência do liberalismo sobre o pensamento de E. BECKER, principalmente no que concerne à definição de tributo, cf. STARCK, “Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff”, *cit.*, p. 200.

⁷⁰ A definição do Código Alemão de 1919 influenciou a do Modelo de Código para América Latina: “Tributos são as prestações em dinheiro que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige com o objetivo de obter recursos para realização de seus fins”.

⁷¹ HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1956, p. 2.

⁷² Cf. MATTERN, “Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz”, *cit.*, p. 1409.

⁷³ “Einiges über steuerrechtliche Grundfragen”. *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht* 1928: 444.

⁷⁴ *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: UTET, 1956, p. 58 e 59.

⁷⁵ *Istituzioni di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1948, p. 49. FRANCESCO FORTE (“Note sulla Nozione di Tributo nell’Ordinamento Finanziario Italiano e sul Significato dell’art. 23 della Costituzione”. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* 1956: 268) entendia derogável a finalidade de atender à despesa pública.

⁷⁶ *Principios de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964, v. 1, p. 334.

⁷⁷ *Id.*, *ibid.*, p. 333.

Berliri que “o imposto não constitui sanção de um ato ilícito”.⁷⁸

No Brasil seguiu-se a mesma teoria. Rubens Gomes de Souza, de início, incluía na definição de tributo a finalidade “de custear as atividades, gerais ou especiais, exercidas pelo Estado em seu caráter de entidade soberana de direito público”, mas advertia que “este elemento da definição é incluído para distinguir os tributos dos preços públicos”;⁷⁹ depois, abreviou a definição, mas continuou a declarar que o tributo “se destina ao custeio das atividades próprias do Estado”, esclarecendo que “as finalidades impróprias do Estado são aquelas que o Estado exerce por conveniência, mas que poderiam ser igualmente exercidas por qualquer particular”;⁸⁰ mais tarde repudiou a vinculação às finalidades do Estado.⁸¹ Na redação primitiva do Anteprojeto do Código Tributário Nacional (art. 23), por influência de Rubens Gomes de Souza, o tributo se definia como a prestação destinada ao “custeio da atividade gerais ou especiais de sua competência ou atribuição em seu caráter de pessoa jurídica de direito público interno”; após a revisão, o Projeto do Código deixou de fazer referência à finalidade pública como elemento característico do tributo, esclarecendo a Comissão que o destino da arrecadação “é necessariamente posterior à sua conceituação e não elemento integrante desta” e que lhe parecera necessário, no tocante às exações extrafiscais ou parafiscais, “observar a neutralidade quanto às orientações sociais ou econômicas do sistema tributário”;⁸² na versão definitiva do CTN a definição abandonou toda e qualquer referência à destinação pública ou à finalidade, mas fez a ressalva, inspirada em Berliri, de que o tributo não constitui “sanção de ato ilícito”, ao fito de estremá-lo das multas, e o caracterizou como prestação “compulsória” para diferenciá-lo do preço público.⁸³ Abandonando a exigência da destinação pública, o Código Tributário Nacional ainda adotou a regra de que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la a destinação legal do produto de sua arrecadação” (art. 4º, II), coisa que objetivava a desvincular o conceito de tributo da destinação especial a este ou àquele órgão público, que por alguns foi entendida como declaração de desimportância da destinação financeira ou extrafiscal para a caracterização do tributo.⁸⁴ A ausência de vinculação da idéia de tributo às finalidades essenciais do Estado e à destinação pública do produto arrecadado, bem como a confusão entre *destinação pública e destinação específica a órgãos, fundos ou despesas*, teve o demérito de permitir que se confundissem com os

⁷⁸ *Id., ibid.*, p. 359. É interessante observar que, em obra posterior, BERLIRI abandonou inteiramente a ressalva de que o imposto “não constitui sanção de ato ilícito”, eis que incluiu na definição de tributo “*lo scopo di far concorrere alle spese pubbliche*” e passou a dar relevo à “*funzione dell'imposta*” (*Corso Istituzionale di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1980, v. 1, p. 49).

⁷⁹ “Direito Financeiro. Normas Gerais: Conceituação Genérica de Tributo”, *cit.*, p. 366. Eis a definição completa oferecida por RUBENS GOMES DE SOUZA: “tributo é a receita criada pelo poder público, e obtida do patrimônio particular, mediante o exercício do seu poder de império em matéria financeira, nos termos previstos em lei, a fim de custear as atividades gerais ou especiais, exercidas pelo Estado em seu caráter de entidade soberana de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e as contribuições”.

⁸⁰ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, s/d, p. 134.

⁸¹ *Comentários ao Código Tributário Nacional: Parte Geral*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais/EDUC, 1975, p. 37: “O Estado não pode procurar receitas, sejam compulsórias, sejam contratuais, a não ser para atendimento de seus fins próprios, de maneira que nada esclarece a referência aos fins próprios do Estado, frase que por si só não tem conteúdo muito definido e varia segundo a filosofia que num determinado momento oriente a política daquele Estado”.

⁸² *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, *cit.*, p. 116.

⁸³ Para as explicações sobre como a compulsoriedade, embora não privativa dos tributos, pode estremá-los dos preços públicos ou das obrigações contratuais, cf. BERLIRI, *Princípios de Derecho Tributario*, *cit.*, v. 1, p. 348; RUBENS GOMES DE SOUZA, *Comentários ao Código Tributário Nacional: Parte Geral*, *cit.*, p. 38; *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, *cit.*, p. 116.

⁸⁴ Cf. A. A. BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, *cit.*, p. 260.

tributos as exações parafiscais e extrafiscais, consolidando-se a concepção neutra e formalista da categoria básica do Estado Fiscal.⁸⁵ No caso da definição do CTN, deve ser observado ainda que a subserviência cultural que levou a se copiar a lição de Berliri conduziu à contradição de se manter hoje em dia a ressalva (“que não constitua sanção de ato ilícito”) de que o próprio mestre italiano se deslembrou em obras posteriores.⁸⁶

5.5.3. O retorno à destinação pública e o problema da destinação constitucional

A abordagem pluralista do conceito de tributo é teleológica e recupera a necessidade da destinação pública do ingresso. Só é tributo a prestação pecuniária que se destine a suportar os gastos essenciais do Estado ou as despesas relacionadas com as atividades específicas do Estado de Direito.⁸⁷ Claro que o Estado Democrático já não é o Estado Guarda-Noturno, em que as despesas públicas se restringem à manutenção das forças armadas e à administração da justiça; inúmeras outras despesas passaram a se incluir entre os objetivos do Estado de Direito, como sejam aquelas destinadas a atender a certos serviços públicos, a intervir no campo das relações econômicas e a auxiliar classes menos favorecidas pela fortuna; logo, certas finalidades extrafiscais ou parafiscais devem ser admitidas como incorporadas aos objetivos do Estado Democrático de Direito. O conceito jurídico de tributo, por conseguinte, se constituirá com a referência à destinação pública do ingresso, que poderá até ser subsidiária⁸⁸ quando aparecer uma finalidade extrafiscal preponderante: mas a destinação pública terá que existir, sob pena de perecer o próprio conceito de tributo, que é categoria básica do Estado Democrático Fiscal. A doutrina alemã de índole não-positivista iniciou severa crítica à vaguidade do texto do Código de 1919, que, sob a inspiração de Becker, exigira a destinação pública do ingresso para a conceituação do tributo; a crítica fez-se forte no distinguir entre a finalidade fiscal preponderante (*Hauptzweck*) e a finalidade subsidiária (*Nebenzweck*), com o fito de ressaltar o conceito de tributo mesmo quando lhe faltasse a finalidade fiscal preponderante,

⁸⁵ SACHA CALMON NAVARRO COELHO, que defendia teses normativistas (*Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982, p. 111), afirmava que o conceito de tributo do CTN abarca “quaisquer exigências pecuniárias que os governos da federação façam a seus jurisdicionados, baseadas em fatos lícitos unilateralmente descritos em lei e cobradas administrativamente, até mesmo pelas instrumentalidades desses governos, independentemente dos fins alardeados pelos governantes”.

⁸⁶ Vide nota 78.

⁸⁷ Cf. ISENSEE, “Steuerstaat als Staatsform”, *cit.*, p. 430 : “A Constituição coloca o impostos (*Steuer*) como o paradigma dos tributos (*Abgaben*). O fundamento financeiro normal e constitucionalmente adequado ao bem comum garantido pelo Estado é carga comum (*Gemeinlast*)”; POTITO (*L'Ordinamento Tributario Italiano*, *cit.*, p. 13) vincula a idéia de tributo a um “sistema típico de direito público”; COOLEY, Thomas M. *A Treatise on the Constitutional Limitations*. Boston: Little Brown & Company, 1903, p. 696: “... *taxation having for its legitimate object the raising of money for public purpose*”; ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA (*Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1964, p. 90) faz ampla resenha da importância do fim público no direito americano; ERNESTO LEJEUNE VALCÁRCEL, “Questionamento do Conceito de Tributo”, *cit.*, p. 23: “la propia noción de tributo es inseparable de la idea finalista de financiar el gasto público”; K. STERN, *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, *cit.* (1980), v. 2, p. 1100.

⁸⁸ Cf. POTITO (*L'Ordinamento Tributario Italiano*, *cit.*, p. 17), que observa que no tributo a função fiscal é “prevalente e caracterizzante”, embora “non esclusiva”.

mas desde que nele se vislumbrasse a fiscalidade acessória;⁸⁹ o Código de 1977, afinal, adotou esse ponto de vista no art. 3º, definindo os impostos como as prestações pecuniárias “exigidas por uma entidade de direito público, para a obtenção de receitas” (*von einem öffentlichrechtlichen gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden*) e declarando que “a obtenção de receita poderá ser finalidade acessória” (*die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein*). Do conceito de tributo se estremam, com clareza, todos os ingressos que não tenham finalidade fiscal, ainda que acessória: o preço público remunera serviço que não é essencialmente estatal; as multas não se destinam a financiar as despesas do Estado. As contribuições econômicas e outros ingressos extrafiscais, que revertem em benefício exclusivo de grupos econômicos ou associações,⁹⁰ e as contribuições sociais e demais ingressos para fiscais, que atendem a interesse de grupos sociais, inconfundível com o interesse público geral, refogem ao conceito de tributo. De notar, finalmente, que o requisito da destinação pública, embora de difícil compreensão,⁹¹ sendo essencial para a conceituação do tributo, é também absolutamente indispensável para a sobrevivência do Estado de Direito: a absorção dos fenômenos da extrafiscalidade, da para fiscalidade e da não-fiscalidade no conceito de tributo conduz à própria transformação do Estado Democrático Fiscal em Estado Intervencionista, em Estado Previdenciário e em Estado Empresarial.⁹² Esse conceito de tributo, que não prescinde da destinação pública, mesmo acessória, serve também para separar a Constituição Tributária da Econômica, da Política e da Social, que se subordinam a princípios como os da subsidiariedade da intervenção econômica e o da solidariedade social, os quais, embora possam dar lugar à

⁸⁹ Cf. STARCK, “Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff”, *cit.*, p. 205: “Só existe imposto (*Steuer*) no sentido da Constituição quando o ingresso (*Abgabe*) tem finalidade fiscal; outras finalidades do ingresso não excluem a finalidade fiscal”; e adverte: “A finalidade é um estado de espírito, que não pode ser quantificada”; MATTERN (“Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz”, *cit.*) afirma que “o imposto (*Steuer*) tem natureza jurídica econômico-financeira, e não natureza jurídica político-econômica. O imposto destina-se à obtenção de meios para as necessidades financeiras gerais do Estado” (p. 1408). Conclui que o ingresso que tenha “exclusivamente natureza econômica ou político-conjuntural não é imposto” (p. 1409). K. VOGEL, “Der Finanz und Steuerstaat”, *cit.*, p. 1177; BIRK, D. “Steuergerechtigkeit und Transfergerechtigkeit”. *ZRP* 12 (9): 222, 1979; SPANNER, Hans. “Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung”, *cit.*, p. 379.

⁹⁰ Na Alemanha o Tribunal Constitucional tem invalidado as contribuições econômicas que não revertem em benefício do grupo: BVerfGE 37, I (16). Contribuição pró-vinho (*Weinwirtschaftsabgabe*): “Não se destina à obtenção de meios para as necessidades gerais do Estado (*allgemeinen Staatsbedarf*) mas exclusivamente ao financiamento de fundos de estabilização e à função de transferência de fundos para regular o mercado de vinho”; BVerfGE 55, 274: “Os tributos especiais (*Sonderabgaben*) não podem ser cobrados para a formação de receita destinadas às necessidades gerais financeiras de uma comunidade pública e o seu produto não pode ser empregado para financiar incumbências gerais do Estado”.

⁹¹ TIPKE/ LANG, *op. cit.*, p. 94 observam que as normas de finalidade social (*Sozialzwecknormen*) carecem de justificativa (*Rechtfertigung*); COOLEY, *A Treatise on the Constitutional Limitations*, *cit.*, p. 698; VOGEL, Klaus. “Tributos Regulatórios e Garantia da Propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha”. In: BRANDÃO MACHADO (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 548; H. G. RUPPE, “Bemerkungen zur Judikatur des österreichischen Verfassungsgerichtshofes in Abgabensachen”, *cit.*, p. 355 diz que, na ausência de definição constitucional, a Corte Constitucional entende por “tributo” (*Abgaben*) as prestações que os entes territoriais (*Gebietskörperschaften*) cobram com fundamento na soberania para cobrir as necessidades financeiras (*Finanzbedarf*); TRIBE, Laurence H. *American Constitutional Law*. 3. ed. New York: The Foundation Press, 2000, p. 843.

⁹² WEBER-FAZ, *Institutionen der Finanzgerichtsbarkeit...*, *cit.*, p. 13) afirma que a tendência moderna para a expansão do Estado torna necessária a delimitação constitucional do tributo, a fim de que se separem os domínios dos sistemas tributários, econômico e social, pois o “Estado através dos tributos” (*der Staat durch Steuern*) pode chegar à destruição da liberdade do Estado Constitucional; afirmam TIPKE/LANG (*Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2002, p. 49): “as leis que atribuem às imposições econômicas a etiqueta de impostos (*Steuern*) não são na realidade leis tributárias, mas leis econômicas (ingressos não fiscais – *nichtfiskalische Abgaben*)”.

cobrança de ingressos quando amalgamados ao princípio tipicamente tributário da necessidade financeira do Estado, não devem, de modo autônomo, se transformar em fiscalidade.⁹³

No Brasil a CF 88 criou e consolidou a anomalia de atribuir natureza tributária às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, com incluí-las no bojo da Constituição Tributária (art. 149). Quer dizer: a própria CF trouxe para o campo da fiscalidade a parafiscalidade (contribuições sociais) e a extrafiscalidade (contribuições de intervenção no domínio econômico). Em outras palavras: contribuições que se cobram de determinados grupos sociais ou econômicos e que se destinam circularmente a tais grupos ganharam natureza fiscal, mesmo sem se destinarem às despesas essenciais do Estado de Direito, mas às atividades do parafisco e da política econômica intervencionista. Para que fosse possível tal distorção jurídico-política nas finalidades do Estado Democrático de Direito, criou-se o conceito de *destinação constitucional do tributo*, que se não confunde com o de *destinação pública*. Com efeito, a CF complementou a regra do art. 149, que autorizava a União a cobrar contribuições sociais e econômicas, com regras de destinação específica de tais cobranças: a) à seguridade social – art. 195, que autorizou a criação de contribuições previdenciárias, sobre a receita ou o faturamento (COFINS), sobre o lucro das empresas (CSLL), sobre a receita de concursos de prognósticos e sobre a importação de bens ou serviços do exterior (COFINS-importação); b) ao ensino fundamental público – art. 212, § 5º (salário-educação); c) Programa de Integração Social (PIS) e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) – art. 239; d) às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculados ao sistema sindical (SESI, SESC, SENAI) – art. 240; e) à intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível arrecadados ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados de petróleo, ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes – art. 177, § 4º, acrescentado pela EC 33/01, que autorizou a criação da CIDE do petróleo. A *destinação constitucional* das contribuições sociais e econômicas, reconhecida inclusive pelo Supremo Tribunal Federal,⁹⁴ tornou-se conceito substitutivo da *destinação pública*, legitimando a entrega de recursos arrecadados a grupos sociais e econômicos e justificando a permanência de traços intervencionistas no Estado Democrático Fiscal. Por outro lado, o conceito de destinação constitucional não obscurece, senão até que reforça, a característica contraprestacional e finalística das normas relativas

⁹³ Cf. STARCK, “Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff”, *cit.*, p. 205; TIPKE\LANG, *op. cit.*, p. 95.

⁹⁴ Voto do Min. Moreira Alves no RE 146.733, Ac. do Pleno, de 29.6.92, RTJ 143: 691: “Assim, é da essência do regime jurídico específico da contribuição para a seguridade social a sua destinação constitucional. Não a destinação legal do produto de sua arrecadação, mas a destinação constitucional, vale dizer, o vínculo estabelecido pela própria Constituição entre a Constituição e o sistema de seguridade social, como instrumento de seu financiamento direto pela sociedade, vale dizer, pelos contribuintes”. Cf. tb. ADC 8 MC/DF, Ac. do Pleno, de 13.10.99, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 4/4/2003: “A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL POSSUI DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL ESPECÍFICA. A contribuição de seguridade social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), como também representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da seguridade social, em função de específica destinação constitucional”. No mesmo sentido: ADI MC/DF 2010, Ac. do Pleno, de 12.04.02, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 12.04.02; RE 157.482, Ac. da 1ª. T., de 17.08.93, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 03.09.93; RE 140.703, Ac. da 1ª. T., Rel. Min. Celso de Mello, DJ 18.12.92.

às contribuições sociais e econômicas.⁹⁵ Destinação constitucional e natureza tributária topograficamente assegurada, por conseguinte, tomaram-se duas noções complementares no sistema brasileiro.

É interessante observar que se alegou que a falta de referibilidade entre o pagamento das contribuições sociais (FINSOCIAL e contribuição sobre o lucro) e a contraprestação estatal, por um lado, e o recolhimento do tributo à Receita Federal e não ao INSS, de outra parte, conspurcavam a integridade do conceito de contribuição, que passava a se confundir com o de imposto, tornando-a inconstitucional.⁹⁶ Não creio que assim fosse: o absurdo consistia em transmutar a natureza do ingresso – de contribuição para-fiscal para tributo; mas, em sendo tributo, pouco importa se será recolhido ao Fisco (Receita Federal) ou ao Para-fisco (INSS), se ambos têm responsabilidade no campo da seguridade social, máxime no da saúde pública, mercê do intervencionismo adotado pelo texto de 1988. O Supremo Tribunal Federal deu pela constitucionalidade da cobrança com apoio no argumento da *destinação constitucional da contribuição*.⁹⁷

De modo que a destinação pública do tributo, que o caracteriza no Estado Democrático Fiscal fortalecido no estrangeiro nos últimos anos, ganha no Brasil a característica de destinação constitucional, mercê da inclusão no texto Constitucional Tributária de 1988, tipicamente intervencionista, de inúmeros impostos com destinação especial (contribuição social sobre o lucro, COFINS, CPMF) e contribuições econômicas destinadas a grupos específicos. Em outro giro, a noção brasileira de tributo abrange também a para-fiscalidade e a extra-fiscalidade, já que ancorada na *destinação constitucional* que as reformas dos anos 90 do Séc. XX não modificaram e até aprofundaram. Tal anomalia não descaracteriza o Estado Fiscal, embora o torne obeso e intervencionista.⁹⁸

De notar que o art. 4º, II, do CTN deve ser lido em conformidade com a destinação constitucional da contribuição: a destinação legal do produto da sua arrecadação é irrelevante para qualificar a sua natureza tributária na medida em que não destorça nem altere a destinação prevista na Constituição.

5. 6. O poder específico de legislar

Já deixamos registrado que não basta à definição de tributo a referência à instituição por lei, como faz o art. 3º do CTN, senão que se torna indispensável a consideração da lei derivada do poder específico de legislar, segundo proclama o princípio da legalidade enunciado no art. 150, I, da CF, minudenciado nos arts. 145, 148, 149, 153, 154, 155 e 156, que se não confunde com a lei baixada em razão do poder genérico de legislar (arts. 5º, II e 48).

O ser exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei é a dimensão fática do tributo. O positivismo normativista examinou percucientemente tais aspectos. O

⁹⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “Contribuições Sociais Gerais”. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* 6: 382, 2002; GRECO, Marco Aurélio. “A Destinação dos Recursos decorrentes da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. CIDE sobre Combustíveis”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 104: 122-140, 2004.

⁹⁶ GILBERTO DE ULHOA CANTO (*Direito Tributário Aplicado*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992, p. 344) afirmava que embora fosse irrelevante a destinação, adquiria importância no FINSOCIAL, pois demonstrava a falta de referibilidade entre a contraprestação estatal e o fato gerador.

⁹⁷ RE 138.284-8, Ac. do Pleno, de 1.7.91, Rel. Min. Carlos Velloso, RTJ 143/313: “IV - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88).”

⁹⁸ Cf. K. VOGEL, “Der Finanz und Steuerstaat”, *cit.*, p. 1178; HEUN, Werner. “Die Entwicklung des Steuerstaatskonzept in theoretischer und Tatsächlicher Hinsicht”. In: SACKSOFSKY, Ute & WIELAND, Joachim (Coord.). *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Baden-Baden: Nomos, 2000, p. 21.

tributo consiste na prestação abstratamente prevista em lei, isto é, o fato gerador da obrigação tributária vem definido na lei que institui o tributo. Mas para que surja a obrigação concreta e individual, é necessário que ocorra na realidade social o fato que se possa subsumir na definição abstrata de lei. Esse, aliás, é o esquema para a atuação de qualquer lei.⁹⁹ Há, por conseguinte, o tributo como figura abstrata (a definição legal) e como fato concreto. Embora a definição de tributo estampada no art. 3º do CTN careça dessa distinção, ela está presente na definição de fato gerador e de obrigação tributária (arts. 113 e 114). O Código Tributário Alemão estabelece o discríme na própria definição de tributo, que é exigido “de quem realiza o fato gerador” (*bei denen der Tatbestand zutrifft*) ao qual a lei vincula o dever público.

A doutrina mais moderna e mais influente, todavia, estuda a obrigação tributária e a relação jurídica correspondente a partir do enfoque constitucional e sob a perspectiva do Estado de Direito, estremando-as das relações jurídicas do direito privado : a sua definição depende da própria conceituação do Estado. Assim pensam, entre outros, K. Tipke/ J. Lang¹⁰⁰ e Birk¹⁰¹ na Alemanha e F. Escribano¹⁰² na Espanha. Claro que, apesar da abordagem constitucional do problema, a relação jurídica tributária continua a se definir como obrigação *ex lege*. Só que não se esgota na lei formal, senão que deve buscar o seu fundamento na idéia de justiça e nos princípios constitucionais dela derivados, máxime os da capacidade contributiva e do custo/benefício, que, por seu turno, estão intimamente ligados ao princípio da legalidade. Os tributaristas alemães K. Tipke e J. Lang dizem que na relação jurídica tributária se desenvolvem os direitos fundamentais como defesa do cidadão contra o Estado e como princípios fundamentais de justiça e que os poderes tributários do Estado (Legislativo, Administração e Judiciário) se vinculam “à lei e ao direito” (*Gesetz und Recht*).¹⁰³

Conseqüentemente para compor a idéia de tributo é necessário que o dever seja imposto por lei elaborada de acordo com a competência traçada pela Constituição. Não é qualquer lei baixada pelo Congresso Nacional ou pelas Assembléias Estaduais que tem a aptidão de instituir tributo. Torna-se indispensável que seja lei emanada do poder específico traçado pela Constituição, vale dizer, *emanada do poder de tributar*. De feito, o poder tributário, como qualquer outro poder material do Estado, se divide em poder de legislar, de administrar e de julgar: o poder tributário também se sujeita à regra democrática da divisão.¹⁰⁴ Assim sendo, só do poder de legislar sobre a matéria tributária é que pode resultar um tributo. A Constituição brasileira distingue com clareza entre o poder genérico de legislar (arts. 22 e 24) e o poder de legislar sobre tributos (arts. 145, 148, 149, 150, I, 153, 154, 155, 156). Segue-se daí que apenas é tributo o dever instituído de acordo com aqueles artigos, não tendo natureza tributária as prestações correspondentes às penalidades, às custas judiciais e aos preços públicos, que se instituem com base nos arts. 22, I, 24, IV e 175, parágrafo único, III, da Constituição, respectivamente. Esse problema está intimamente ligado ao próprio princípio da legalidade, que sobrepassa genericamente com relação a qualquer ingresso em benefício do Estado, de natureza contratual ou patrimonial,

⁹⁹ Cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6. ed. Berlin: Springer Verlag, 1991, p. 271.

¹⁰⁰ *Steuerrecht*, cit., p. 70.

¹⁰¹ *Steuerrecht*. München: C. H. Beck, 1988, v. 1, p. 79.

¹⁰² *La Configuración Jurídica del Deber de Contribuir*. Madrid: Ed. Civitas, 1988, p. 156.

¹⁰³ *Steuerrecht*, cit., p. 70.

¹⁰⁴ Vide TORRES, R. L. *Sistemas Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 456.

mas que só no tocante à matéria tributária apresenta-se como legalidade estrita e específica.¹⁰⁵

A doutrina alemã vem insistindo, para o efeito de definir o tributo, na distinção entre a competência legislativa tributária (*Steuergesetzgebungskompetenz*), exercida com apoio no art. 105 da Constituição germânica, e a competência legislativa genérica (*allgemeine Gesetzgebungskompetenz*), fundada no art. 70 e seguintes da Constituição.¹⁰⁶ Com base nessa distinção é que o Tribunal Constitucional recusou às contribuições econômicas (*Sonderabgaben*) a natureza de tributo, pois derivam do exercício da competência legislativa genérica do art. 70.¹⁰⁷

Muito para notar que o critério da especificidade do poder tributário de legislar pode conduzir a manipulações, eis que basta ao legislador invocar um dispositivo da competência legislativa genérica para modificar a natureza tributária da prestação. Entre nós até o próprio constituinte produz lá as suas estrepolias : incluiu no art. 21, § 1º, pela Emenda Constitucional nº 1/69, as contribuições econômicas e sociais, com o que lhes atribuiu natureza tributária, não obstante a sua visceral incompatibilidade com essa categoria de ingressos; retirou daquele dispositivo, pela Emenda nº 8/77, as contribuições sociais, cassando-lhes o *status* de tributo que infundadamente lhes havia concedido anteriormente (Emenda nº 1/69); voltou a incluir topograficamente na Constituição Tributária (art. 149) as contribuições sociais, dando-lhes novamente a natureza de tributo, fato que causou enorme prejuízo à organicidade e à lógica do sistema. Surge aqui, como em toda a problemática do tributo, uma certa dificuldade conceptual, que impede a exata distinção entre a competência legislativa genérica e a especificamente tributária, da mesma forma que inexistente segurança para a separação entre a finalidade financeira principal ou acessória; por isso mesmo Starck¹⁰⁸ recomenda que se adote o princípio da proibição de abuso (*Missbrauchsverbot*), a fim de que se evite a manipulação das categorias da finalidade principal ou acessória para o efeito de obviar a competência legislativa.

6. A DEFINIÇÃO PROPOSTA

Somando à conceituação pelo gênero próximo estampada no art. 3º do CTN as diferenças específicas trazidas pela Constituição de 1988 propomos a seguinte definição: *Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades*

¹⁰⁵ FALCÓN Y TELLA, Ramón. “La Finalidad Financiera en la Gestión del Patrimonio”. *CIVITAS* 35: 385, 1982; A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., p. 42. F. FORTE (“Note sulla Nozione di Tributo nell’Ordinamento Finanziario Italiano e sul Significato dell’art. 23 della Costituzione”, cit., p. 260) observa, com apoio no art. 23 da Constituição Italiana, que qualquer “limitação da propriedade e da iniciativa privada não pode ser realizada fora do confinamento da lei”; ISENSEE, “Steuerstaat als Staatsform”, cit., p. 430; EICHENBERGER, Kurt. “Gesetzgebung in Rechtsstaat”. *VVDStRL* 40: 9, 1982.

¹⁰⁶ STARCK (“Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff”, cit., p. 207) afirma que “o conceito de tributo deriva dos dispositivos constitucionais sobre a competência (*verfassungsrechtlichen Kompetenzvorschriften*), das normas constitucionais sobre o direito orçamentário material e do princípio do Estado Social”; SPANNER, “Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung”, cit., p. 380; FRIAUF, *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung...*, cit., p. 14; KIRCHHOF (*Besteuerungsgewalt und Grundgesetz*. Frankfurt: Athenäum, 1973, p. 72) afasta da noção de tributo os deveres impostos pelo Direito Econômico (*Recht der Wirtschaft* – art. 74, n. 11) e pelo Direito Assistencial (*Recht der Fürsorge* – art. 74, n. 7).

¹⁰⁷ Cf. TIPKE/ LANG, *op. cit.*, p. 49.

¹⁰⁸ “Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff”, cit., p. 210.

protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.

7. BIBLIOGRAFIA

- ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/ Marcial Pons, 1993.
- ARDANT, Gabriel. *Histoire de L'Impôt*. Paris: Fayard, 1971.
- ATALIBA, Geraldo. "Regime Constitucional da Parafiscalidade". *Revista de Direito Administrativo* 86: 16-33, 1966.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- _____. *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1980.
- BETHGE, Herbert. "Grundpflichten als Verfassungsrechtliche Dimension". *Neue Juristische Wochenschrift* 1982: 2145-2150.
- BIRK, Dieter. "Steuerberechtigung und Transferberechtigung". *Zeitschrift für Rechtspolitik* 12 (9): 221-227, 1979.
- _____. *Steuerrecht*. München: C. H. Beck, 1988, v. 1.
- BODENHEIM, Dieter G. *Der Zweck der Steuer. Verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel Fiskalisch – nichtfiskalisch*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1979.
- BUCHANAN, James M. *The Limits of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975.
- CASADO OLLERO, Gabriel. "El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la Imposición Indirecta". *CIVITAS* 34: 185-235, 1982.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982.
- COOLEY, Thomas M. *A Treatise on the Constitutional Limitations*. Boston: Little Brown & Company, 1903.
- CORTÉS DOMÍNGUES, Matias & MARTINS DELGADO, José Maria. *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid: Civitas, 1977.
- EICHENBERGER, Kurt. "Gesetzgebung in Rechtsstaat". *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer* 40: 7-36, 1982.
- ESCRIBANO, F. *La Configuración Jurídica del Deber de Contribuir*. Madrid: Civitas, 1988.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. "La Finalidad Financiera en la Gestión del Patrimonio". *CIVITAS* 35: 349-397, 1982.
- FANTOZZI, Augusto. *Diritto Tributario*. Torino: UTET, 1991.
- FERRATER MORA, José. *Diccionario de Filosofía*. Buenos Aires: Ed. Sulamericana, 1958.
- FLUME, Werner. "Steuerwesen und Rechtsordnung". In: *Festschrift für Rudolf Smend*, 1952, p. 59-101.
- FORTE, Francesco. "Note sulla Nozione di Tributo nell'Ordinamento Finanziario Italiano e sul Significato dell'art. 23 della Costituzione". *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* 1956: 248-280.
- FRIAUF, Karl Heinrich. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1966.
- GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1948.
- _____. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Turim: UTET, 1956.

- GÖTZ, Volkmar. "Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension". *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer* 41: 7-41, 1983.
- GRECO, Marco Aurélio. "A Chamada Contribuição Previdenciária". *Revista de Direito Público* 19: 385-391, 1972.
- _____. "A Destinação dos Recursos decorrentes da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. CIDE sobre Combustíveis". *Revista Dialética de Direito Tributário* 104: 122-140, 2004.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. *Saggi sul Rinnovamento dello Studio della Scienza delle Finanze e del Diritto Finanziario*. Milano: Giuffrè, 1953.
- _____. *Primi Elementi di Scienza delle Finanze*. Milano: Giuffrè, 1962.
- GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *O Tributo. Análise Ontológica à Luz do Direito Natural e do Direito Positivo*. São Paulo: Ed. Max Limonad, 1983.
- HABERMAS, Jürgen. *Theorie des kommunikativen Handelns*. Frankfurt: Suhrkamp, 1988, v. 2.
- _____. *Faktizität und Geltung. Beiträge zur Diskurstheorie de Rechts und des demokratischen Rechtsstat*. Frankfurt: Suhrkamp, 1992.
- HALLER, Heinz. *Die Steuern*. Tübingen: Mohr, 1964.
- HAMILTON, JAY & MADISON. *The Federalist*. New York: Random House, s/d., n° 30.
- HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1956.
- HEUN, Werner. Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in Theoretische und tatsächlicher Hinsicht. In: SACKSOFSKY, Ute & WIELAND, Joachim (Coord.). *Vom Steuerstaat zum Gebühnenstaat*. Baden-Baden: Nomos, 2000, p. 10-21.
- HEYDTE, Freidrich August Freiherr von der. "Grundgesetz und konfiskatorische Steuer: Randonotizen zum Problem der offenen Flanke der Eigentunsgarantie". *Festschrift für Heinz Paulick*, 1973, p. 267-276.
- HIPPEL, Eike von. *Der Schutz des Schwächeren*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1979.
- HOBBS, Thomas. *Leviathan*. Oxford: Basil Blackwell, 1946.
- HOFFMANN, Josef. "Ethische Grundlagen der Sozialstaatlichkeit". *Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie* 75 (1): 27-43, 1989.
- HOFMANN, Hasso. "Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension". *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer* 41: 42-86, 1983.
- HÖHN, Ernst. "Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung". *Festschrift für Otto Kaufmann* p. 125-138.
- INGROSSO, G. *I Contributi nel Sistema Tributario Italiano*. Napoli: CEDEJ, 1964.
- ISENSEE, Josef. "Steuerstaat als Staatsform". *Festschrift für Hans Peter Ipsen*. Hamburgo, 1977, p. 409-436.
- _____. "Die verdrängten Grundpflichten der Bürgers". *Die öffentliche Verwaltung* 1982, p. 609-618.
- JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.
- KIRCHHOF, Paul. *Besteuerungsgewalt und Grundgesetz*. Frankfurt: Athenäum, 1973.
- _____. "Die Finanzierung des Leistungsstaates". *JURA* 1983, p. 505-516.
- _____. "Finanzgewalt und Verfassungsgerichtsbarkeit". In: STERN, Klaus (Ed.). *40 Jahre Grundgesetz*. München: C. H. Beck, 1990, p. 119-132.
- KLEIN, Friedrich. "Eigentunsgarantie und Besteuerung". *Steuer und Wirtschaft* 43 (1): 433-486, 1966.
- KRUSE, H. W. "Über Pflichtabführungen und Steuern der DDR". *Steuer und Wirtschaft* 62 (4): 356-368, 1985.
- LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6. ed. Berlin: Springer Verlag, 1991.

- LEISNER, Walter. *Von der Verfassungsmässigkeit der Gesetze zur gesetzmässigkeit der Verfassung*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1964.
- LINARES QUINTANA, Segundo V. *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*. Buenos Aires: Ed. Alfa, 1951.
- LORITZ, Karl-Georg. "Das Grundgesetz und die Grenzen der Besteuerung". *Neue Juristische Wochenschrift* 39 (1/2): 1-10, 1986.
- LÖW, Konrad. "Fiskalgeltung der Grundrechte?" *Die öffentliche Verwaltung* 1957: 879-881.
- MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *O Conceito de Tributo e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Rio de Janeiro: mimeo. (PUC), 1996.
- MANZONI, Ignazio. *Il Principio della Capacità Contributiva nell'Ordinamento Costituzionale Italiano*. Torino: Giappichelli, 1965.
- MARONGIU, Gianni. *I Fondamenti Costituzionali dell'Imposizione Tributaria*. Torino: Giappichelli, 1991.
- MATTERN, Gerhard. "Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz". *Der Betriebs-Berater* 1970: 1405-1412.
- MAUNZ, Theodor. In: _____. DÜRIG, HERZOG, SCHOLZ. *Grundgesetz. Kommentar*. München: C. H. Beck, 1980.
- MERTEN, Detlef. "Sozialrecht, Sozialpolitik". In: BENDA, E., MAIHOFER, W. & VOGEL, H. J. *Handbuch des Verfassungsrechts*. Berlin: Walter de Gruyter, 1983, p. 765-804.
- MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.
- MILL, Stuart. *Princípios de Economia Política*. São Paulo: Abril Cultural, 1983.
- MONTESQUIEU. *De l'Esprit des Lois*. Paris: Garnier, 1871.
- MORSELLI, Emanuele. "Il Punto de Vista Teorico della Parafiscalità". *Archivio Finanziario* 9: 215-228, 1960.
- MÜLLER, Klaus. "Der Steuerbegriff des Grundgesetz". *Der Betriebs-Berater* 1970: 1105-1109.
- NAWIASKY, Hans. "Einiges über steuerrechtliche Grundfragen". *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht* 1928: 442-452.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. "Espécies de Tributos". *Revista de Direito Administrativo* 183: 46, 1991.
- PAPIER, Hans-Jürgen. *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzlich Demokratieprinzip*. Berlin: Duncker & Humblot, 1973.
- PATZIG, Werner. "Steuern, Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben". *Die öffentliche Verwaltung* 1981, p. 729-747.
- POTITO, Enrico. *L'Ordinamento Tributario Italiano*. Milano: Giuffrè, 1978.
- RUPPE, Hans Georg. "Bemerkungen zur Judikatur des österreichischen Verfassungsgerichtshofes in Abgabensachen". *Steuer und Wirtschaft* 67 (4): 349-355, 1990.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, v. III.
- SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1964.
- SCHMID, Alfred J. e outros. *Novo Código Tributário Alemão*. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense/IBDT, 1978.
- SCHMÖLDERS, Günter. *Teoría General del Impuesto*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1962.
- SCHOLZ, Rupert. *Sozialstaat zwischen Wachstums – und Rezessionsgesellschaft*. Heidelberg: Müller Juristischer Verlag, 1981.

- SCHUPPERT, Gunnar Folke. “Über Grundpflichten des Bürgers und die Funktionen des Verwaltungsverfahrens”. *Archiv des öffentlichen Rechts* 107: 614-629, 1982.
- SMITH, Adam. *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*. Lisboa: C. Gulbenkian, 1983, v. 2.
- SOUZA, Rubens Gomes de. "Direito Financeiro. Normas Gerais: Conceituação Genérica de Tributo". *Revista de Direito Administrativo* 26: 363-372, 1951.
- _____. *Compêndio de Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, s/d.
- _____. *Comentários ao Código Tributário Nacional: Parte Geral*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais/EDUC, 1975.
- SPANNER, Hans. “Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung”. *Steuer und Wirtschaft* 1970: 377-392.
- STARCK, Christian. “Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff”. *Festschrift für Gerhard Wacke*. Köln, 1972, p. 193-210.
- STERN, Klaus. *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. München: C. H. Beck, 1980.
- STRICKRODT, Georg. *Finanzrecht. Grundriss und System*. Berlin: Erich Schmidt Verlag, 1975.
- TIPKE, Klaus & KRUSE, H. W. *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 1978.
- _____. & LANG, Joachim. *Steuerrecht*. Köln: O. Schmidt, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- _____. “A Interação entre a Lei e a Jurisprudência em Matéria Tributária”. *Revista dos Tribunais. Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas* 3: 7-20, 1993.
- _____. “Contribuições Sociais Gerais”. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* 6: 375-390, 2002.
- TRIBE, Laurence H. *American Constitutional Law*. 3. ed. New York: The Foundation Press, 2000, v.1.
- ULHOA CANTO, Gilberto. *Direito Tributário Aplicado*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.
- VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. “Questionamento do Conceito de Tributo”. *Revista de Direito Tributário* 23/24: 18-25, 1983.
- VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1996.
- VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, s/d.
- VILLEGAS, Hector B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1975.
- VOGEL, Klaus. "Tributos Regulatórios e Garantia da Propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha". In: BRANDÃO MACHADO (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 543-554.
- _____. “Rechtfertigung der Steuern : eine vergessene Vorfrage”. *Der Staat* 25 (4): 481-519, 1986.
- _____. “Der Finanz und Steuerstaat”. In: ISENSEE, Joseph & KIRCHHOF, Paul (Ed.). *Handbuch des Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller, 1987, v. 1, p. 1151-1185.
- WACKE, Gerhard. *Das Finanzwesen der Bundesrepublik*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1950.
- WAGNER, A. *Traité de la Science des Finances*. Paris: V. Giard & E. Brière, 1909.

WEBER-FAS, Rudolf. "Finanzgerichtsbarkeit im freiheitlichen Rechtsstaat". In: TOHIDIPUR, Midhi (Coord.). *Der bürgerliche Rechtsstaat*. Frankfurt: Suhrkamp, 1978, v. 2, p. 548-564.

_____. *Grundzüge des allgemeinen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*. Tübingen: Mohr, 1979.

_____. *Institutionen der Finanzgerichtsbarkeit im deutschen und amerikanischen Recht*. Heidelberg: Verlagsgesellschaft Recht und Wirtschaft, 1979.

Rio de Janeiro, 16 de novembro de 2004.